



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobce: **P. K., X,**  
zastoupeného Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, Sluneční  
náměstí 2588/14, 158 00 Praha 5,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství, IČ 72080043, Masarykova 427/31,**  
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č.j. 5195/21/5300-21441-712772,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“ nebo „správce daně“) ze dne 16. 4. 2018, č.j. 820607/18/2301-52521-401357 (dále jen „prvoinstanční rozhodnutí“), o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 a 168 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), byl žalobci přiznán úrok

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

z vratitelného přeplatku za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 ve výši 114 710 Kč na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2018, č.j. 9024/18/5300-21441-703172. V souladu s § 155 odst. 5 daňového řádu byl úrok ve výši 114 710 Kč předepsán na osobní daňový účet žalobce ke dni 27. 2. 2018. Dle § 154 odst. 2 daňového řádu však nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku.

2. K žalobcovu odvolání bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 3. 2021, č.j. 5195/21/5300-21441-712772 (dále jen „napadené rozhodnutí“) podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, změněno prvoinstanční rozhodnutí tak, že žalobci na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 27. 2. 2018, č.j. 9024/18/5300-21441-703172, byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku toliko ve výši 84 768 Kč, který byl v souladu s § 155 odst. 5 daňového řádu předepsán na osobní daňový účet žalobce ke dni 27. 2. 2018. Dle § 154 odst. 2 daňového řádu nedošlo ke vzniku vratitelného přeplatku.
3. Žalobce se žalobou ze dne 3. 6. 2021, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhal zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.
4. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, která jim vznikají při správě daní, upravuje daňový řád.

### [III] Žaloba

5. Žalobce rekapituloval, že žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl žalobcovu odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí [o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, ve znění účinném do dne 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád 2020“)].
6. Žalobce uplatnil dvě žalobní námitky.
7. V rámci první (dále též „námitka A“) namítal, že dnem 1. 1. 2021 ztratil žalovaný funkční příslušnost k rozhodování o odvolání proti rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu 2020. Tento názor žalobce opíral o tvrzení, že novela daňového řádu provedená zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 (dále jen „daňový řád 2021“) zrušila odvolání jako opravný prostředek proti rozhodnutí o úrocích placených správcem daně.
8. Z bodu 12. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. (dále jen „přechodná ustanovení“) plyne, že dosavadní pravidla dopadající na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba opustit a vše dokončit podle nové právní úpravy, pokud zákonodárce neuvážil výslovně jinak. Výjimka uvedená mj. v bodě 6. přechodných ustanovení („*Řízení o námitce, které bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.*“) se zde neuplatní, protože v žalobcově případě žádné řízení o námitce neprobíhalo a žádné rozhodnutí o námitce nebylo vydáno, natož aby proti němu bylo podáno odvolání a probíhalo odvolací řízení. Podle daňového řádu 2020 se o úroku podle § 155 odst. 5 vydávalo toliko rozhodnutí a proti němu bylo možné brojit odvoláním.
9. V případě řízení a jiných postupů souvisejících s úroky se tak výhradně použijí nová procesní pravidla podle daňového řádu 2021. Ve svém důsledku to znamená, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 ve věci úroků podle § 155 odst. 5 daňového řádu 2020 musí být dokončeno podle daňového řádu 2021, který ale odvolací řízení proti rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu 2020 vůbec neupravuje. Podané

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odvolání žalobce ve věci úroků tak mělo být ve smyslu § 251a odst. 4 daňového řádu 2021 posouzeno jako námitka podle § 159 daňového řádu 2021 a musí být dokončeno i řízení o této námitce tím, že o ní rozhodne správce daně.

10. Proto žalobce tvrdil, že napadené rozhodnutí vydal funkčně nepřislušný správce daně, což je nezákonné a žalovaný v důsledku bodu 12. přechodných ustanovení ztratil kompetenci věc meritorně posoudit, která přešla na správce daně. Podle komentářové literatury platí, že vydal-li rozhodnutí nadřízený správce daně namísto věcně příslušného správce daně, jedná se o nezákonné rozhodnutí (blíže Baxa, J.; Dráb, O.; Kaniová, L.; Lavický, P.; Schillerová, A.; Šimek, K.; Žiškova, M. *Daňový řád. Komentář*. I. díl. Praha. Wolters Kluwer ČR, a. s., 2011, str. 644).
11. Žalobce proto namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek kompetence žalovaného.
12. Žalobce dále namítal (dále též „námitka B“), že právní mocí rozsudku Krajského soud v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49, došlo ke konkludentnímu vyměření nadměrného odpočtu na DPH za květen 2013, jak jej žalobce vykázal v řádném daňovém tvrzení ve výši 1 006 499 Kč. Žalobce stran důvodnosti tohoto názoru závěru odkázal na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, a v něm uvedenou právní argumentaci učinil součástí této žaloby.
13. Tento názor potvrdil, dle žalovaného, i správce daně, když v rozhodnutí ze dne 19. 3. 2018, č.j. 471426/18/2301-80543-404726, kterým zastavil exekuci, uvedl: *„Nad rámec podaného návrhu na zastavení daňové exekuce přezkoumal správce daně platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2013, který je rovněž exekučním titulem předmětné daňové exekuce a který nebyl zahrnut do rozsudku Krajského soudu v Plzni č.j. 30A 159/2017-49 ze dne 08.02.2018. Na základě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství č.j. 10546/18/5100-41458-411233 ze dne 06.03.2018 ve věci podaného odvolání proti rozhodnutím o změně exekučního titulu č.j. 1626935/17/2301-80543-404726, č.j. 1661681/17/2301-80543-404726, č.j. 1661996/17/2301-80543-404726, č.j. 1662015/17/2301-80543-404726, č.j. 1662018/17/2301-80543-404726 a č.j. 1662034/17/2301-80543-404726, všechna ze dne 29.08.2017, dospěl k závěru, že platební výměr na DPH za zdaňovací období květen 2013 byl vydán až po uplynutí lhůty pro stanovení daně, tedy v rozporu se zákonem.“*
14. Jinými slovy, sám správce daně přiznal, že exekuční řízení vůči DPH za květen 2013 bylo vedeno nezákonně. Ústavní soud ve výše uvedeném nálezu ze dne 10. 3. 2011 tvrdí, že důsledkem rozhodnutí o stanovení daně vydaného po marném uplynutí prekluzivní lhůty je bezdůvodné obohacení státu, a proto měl být úrok ve smyslu § 168 odst. 3 daňového řádu 2020 poskytnut i z částky DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 1 006 499 Kč, protože jde o bezdůvodné obohacení čili ve smyslu daňového práva přeplatek, což se ale nestalo, a proto je napadené rozhodnutí nezákonné.

### [III] Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 12. 7. 2021. Po shrnutí dosavadního průběhu řízení a vymezení předmětu sporu žalovaný k věci uvedl, že i nadále setrvává na právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí, na které v plném rozsahu odkázal. Co se týče žalobních námitek, vycházel žalovaný z právního rámce vymezeného v bodech 11 až 15 napadeného rozhodnutí.
16. Stran námitky „A“ žalovaný předně uvedl, že je nutné vycházet z ustanovení zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

„zákon o finanční správě“), podle jehož § 10 vykonávají správu daní v prvním stupni finanční úřady a podle § 7 téhož zákona působnost správního orgánu nejbližší nadřízeného finančním úřadům vykonává Odvolací finanční ředitelství, když současně vedení odvolacího řízení se řídí § 109 a násl. daňového řádu.

17. Citovaná právní úprava nebyla novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. s účinností ode dne 1. 1. 2021 nijak dotčena. Vydal-li tedy správce daně v prvním stupni při správě daní rozhodnutí, o podaném odvolání (pokud není rozhodováno prvostupňovým správcem daně podle § 113 daňového řádu) tak nadále rozhoduje odvolací orgán, jímž je podle § 114 odst. 1 daňového řádu správce daně nejbližší nadřízený správcem daně, který napadené rozhodnutí vydal. Tímto nejbližší nadřízeným správcem daně finančním úřadům je konkrétně podle § 7 písm. a) zákona o finanční správě Odvolací finanční ředitelství.
18. Pokud jde o žalobcův odkaz na změnu právní úpravy, žalovaný k tomu konstatoval, že novelou daňového řádu provedenou zákonem č. 283/2020 Sb. skutečně došlo s účinností ode dne 1. 1. 2021 k zásadním změnám právní úpravy daňového řádu, mj. i v tom ohledu, že proti postupu správce daně ve věci úroku hrazeného správcem daně lze nově podat námitku bez možnosti odvolání (srov. § 251a odst. 4 daňového řádu 2021). Pokud však jde o úrok z vratitelného přeplatku, o tom původně, podle právní úpravy zakotvené v § 155 odst. 5 daňového řádu 2020, správce daně rozhodoval rozhodnutím podle § 101 odst. 1. Proti rozhodnutí pak bylo obecně přípustné odvolání podle § 109 odst. 1 daňového řádu, neboť daňový řád možnost podat odvolání proti rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku nevyloučil.
19. Žalovaný shrnul, že v žalobcově věci bylo rozhodováno ve věci odvolání proti rozhodnutí správce daně ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu vydanému podle § 155 odst. 5 daňového řádu dne 16. 4. 2018, tedy před změnou právní úpravy, na kterou se žalobce odvolává. Řízení o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu pak nebylo ke dni 1. 1. 2021 pravomocně skončeno, když žalovaný o podaném odvolání rozhodl dne 26. 3. 2021 žalobou napadeným rozhodnutím. Předmětná věc tedy byla procesně ve stavu, kdy zde bylo rozhodnutí o přiznání úroku vydané podle původní právní úpravy, proti němuž žalobce za účinnosti původní právní úpravy podal odvolání, o kterém však ke dni 1. 1. 2021 nebylo pravomocně rozhodnuto. Akcentuje-li žalobce novou právní úpravu a odkazuje-li na bod 12. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., podle kterého se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu 2020, použije ode dne 1. 1. 2021 daňový řád 2021, tzn. nová právní úprava, je k tomu nutné zdůraznit následující.
20. (Nová) právní úprava v § 251a odst. 4 daňového řádu 2021 stanoví, že ve věci úroku hrazeného správcem daně lze nově podat námitku bez možnosti odvolání. Nehovoří však o tom, že by proti již existujícímu rozhodnutí správce daně podle § 101 odst. 1 daňového řádu o přiznání úroku (vydaného za původní právní úpravy) nebylo připuštěno odvolání (maximálně předpokládá, že přizná-li správce daně za účinnosti nové právní úpravy daňovému subjektu úrok, předepíše jej a vyplatí daňovému subjektu, o čemž daňový subjekt „pouze“ vyrozumí; nebude-li s takovým postupem daňový subjekt souhlasit, je oprávněn podat námitku bez možnosti odvolání proti rozhodnutí o námitce). V tomto směru tedy není nová právní úprava na překážku tomu, aby bylo ve věci odvolání žalobce proti rozhodnutí o přiznání úroku (podle původní právní úpravy) vydáno rozhodnutí o odvolání.
21. Nadto, argumentuje-li žalobce, že podle bodu 12. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. se na stará řízení použije nová právní úprava, jde z jeho strany o nesprávný právní výklad. Přechodná ustanovení je totiž třeba vykládat ve vzájemném kontextu a rovněž

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v kontextu posuzovaného případu. Bod 11. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. stanoví, že úrok podle daňového řádu 2020, u něhož ke dni nabytí účinnosti novely (tj. ke dni 1. 1. 2021) trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti novely (tj. do dne 31. 12. 2020). Ode dne nabytí účinnosti novely (tj. ode dne 1. 1. 2021) se na tento úrok uplatní daňový řád 2021. Bod 12. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. stanoví, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu ve znění účinném do dne 31. 12. 2020, se ode dne nabytí účinnosti novely (tj. ode dne 1. 1. 2021) použije daňový řád 2021.

22. Z uvedených ustanovení tedy nelze dovodit, že by bez dalšího nemohla být vedena všechna odvolací řízení zahájená podle původní právní úpravy do dne 1. 1. 2021 pravomocně neskončená, a že by ode dne nabytí účinnosti novely bylo nutno i všechna podání daňového subjektu a rozhodnutí správce daně učiněná podle původní právní úpravy, a tedy i řízení zahájená podle původní právní úpravy (včetně naplnění podmínek úroku) bez dalšího posuzovat podle nové právní úpravy.
23. Byť v žalobcově případě nebylo rozhodováno o odvolání proti námitce, ale proti rozhodnutí správce daně vydaném ex offio, je nutné mj. poukázat na záměr zákonodárce dokončit řízení o námitce ve věci úroků započatá před dnem 1. 1. 2021, tj. podle původní právní úpravy, která jsou k tomuto dni neskončená. Bod 6. přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. totiž výslovně uvádí, že řízení o námitce zahájené před dnem 1. 1. 2021, kterým je nutno rozumět pravomocně neskončené řízení o námitce (tedy včetně probíhajícího odvolacího řízení ve věci námítky), se dokončí podle daňového řádu 2020. Tedy, sama novela připouští a výslovně upravuje dokončení započatých a dosud pravomocně neskončených (i odvolacích) řízení o námitce podle původní právní úpravy. Smyslem bodu 6. přechodných ustanovení je totiž v souladu s principem právní jistoty zachovat právo daňového subjektu na podání a vyřízení opravného prostředku v situaci, kdy řízení o námitce bylo zahájeno podle právní úpravy zakotvené v daňovém řádu 2020 (= k podání námítky došlo do dne 31. 12. 2020), jež připouštěla možnost podat proti rozhodnutí o námitce odvolání, a toto řízení nebylo ke dni 1. 1. 2021 pravomocně skončeno. Na takto zahájená a ke dni 1. 1. 2021 neskončená řízení je tedy nutné aplikovat právní úpravu daňového řádu 2020, tzn., je nutné připustit možnost podání odvolání proti rozhodnutí o námitce, poučit o tom daňový subjekt a o případně podaném odvolání rozhodnout v odvolacím řízení. Tento závěr podporuje i důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb., konkrétně k bodu 6. přechodných ustanovení *„S ohledem na skutečnost, že se v rámci návrhu zákona nepředpokládá obecné přechodné ustanovení, které by prodloužilo aplikaci dosavadních pravidel procesního charakteru na řízení a jiné postupy, které započaly přede dnem nabytí účinnosti zákona, je třeba výslovně řešit specifickou situaci řízení o námitce, a to v kontextu změny tohoto institutu v rámci úpravy úroků hrazených správcem daně. Na rozdíl od dosavadní úpravy úroku z neoprávněného jednání správce daně (stávající § 254 odst. 5 daňového řádu) a úroku z daňového odpočtu (stávající § 254a odst. 5 daňového řádu) nově v případě analogických úroků hrazených správcem daně nebude připuštěna možnost odvolání proti rozhodnutí o námitce, kterou daňový subjekt může brojit proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku. Nadto v případě celé nové úpravy úroků se (v zájmu dosažení právní jistoty s ohledem na její smíšený hmotněprávní a procesněprávní charakter) navrhuje výslovné přechodné ustanovení, podle něhož se na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků (tedy na jejich procesněprávní aspekty) ode dne nabytí účinnosti navrhovaného zákona použije nová právní úprava. Tento princip však nelze akceptovat v případě započatých (a dosud neskončených) řízení o námitce, neboť by to ve vztahu k přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*námítce vedlo k omezení dosavadních již vzniklých, anebo legitimně předpokládaných práv daňových subjektů v již běžících řízeních.“].*

24. Vyjádřil-li tedy zákonodárce výslovně v přechodných ustanoveních, že započatá a do dne 1. 1. 2021 pravomocně neskončená řízení o námítce se dokončí podle původní právní úpravy, která připouští odvolání proti rozhodnutí o námítce, a tedy je třeba i připustit vedení těchto odvolacích řízení ve věci námítky, resp. rozhodnutí o námítce, tj. i tyto je třeba dokončit podle původní právní úpravy, aby nedošlo k omezení již vzniklých či legitimně předpokládaných práv daňových subjektů v již běžících řízeních, tím spíše je třeba dokončit započatá a do dne 1. 1. 2021 pravomocně neskončená řízení ve věci úroku stanoveného rozhodnutím správce daně podle § 101 odst. 1 daňového řádu, proti nimž podal daňový subjekt za účinnosti původní právní úpravy odvolání. Když nadto nová právní úprava nestanoví, že by proti již existujícímu rozhodnutí správce daně o přiznání úroku ex offa (vydaného za původní právní úpravy) nebylo připuštěno odvolání. Na procesní povinnosti odvolacího orgánu dokončit odvolací řízení započatá a do dne 1. 1. 2021 pravomocně neskončená ve věci úroků přiznaných rozhodnutím správce daně podle § 101 odst. 1 daňového řádu ex offa se tedy nic nemění. V případě žalobce pak není sporu o tom, že je posuzován hmotněprávní nárok na úrok vzniklý podle právní úpravy zakotvené v daňovém řádu 2020, který je i nadále třeba posoudit podle právní úpravy daňového řádu 2020 – viz bod 11. věta první přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb. Zákonodárci by teoreticky bylo možno vytknout, že v přechodných ustanoveních novely výslovně neřešil otázku započatých a do dne 1. 1. 2021 neskončených řízení, v nichž správce daně přiznal úrok ex offa rozhodnutím podle § 101 odst. 1 daňového řádu a daňový subjekt podal proti takovému rozhodnutí odvolání. Avšak vzhledem k tomu, že nová právní úprava není vydání rozhodnutí o odvolání na překážku, úpravu této otázky zákonodárce ani řešit nemusel.
25. Naproti tomu, žalobcem citovaný bod 12. přechodných ustanovení novely se použije na situace, kdy je sice rovněž řešena otázka vzniku nároku na úrok podle právní úpravy zakotvené v daňovém řádu 2020, avšak k zahájení řízení došlo až po dni 1. 1. 2021, tzn. za účinnosti nové právní úpravy.
26. Žalovaným zastávaný procesní postup je rovněž v souladu s požadavkem legitimního očekávání a zachování právní jistoty, neboť zachovává právo daňového subjektu na podání a vyřízení opravného prostředku v situaci, kdy správce daně žalobci přiznal úrok podle původní právní úpravy rozhodnutím, proti němuž bylo připuštěno odvolání, a žalobce se za účinnosti původní právní úpravy odvolal. V takovém případě je podle žalovaného takto zahájená a ke dni 1. 1. 2021 neskončená řízení nutné dokončit podle právní úpravy zakotvené v daňovém řádu do dne 31. 12. 2020, tzn., aby bylo v případě žalobce o přípustně podaném odvolání rozhodnuto v odvolacím řízení. Když nadto nová právní úprava na přípustnosti odvolání podaného za původní právní úpravy a povinnosti odvolacího orgánu o něm rozhodnout nic nezměnila. Na podporu uvedeného je možné odkázat na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které: *„Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, publ. pod č. 1837/2009 Sb. NSS, jsou orgány daňové správy ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu vázány právními předpisy platnými v době vzniku daňového dluhu, zatímco řízení se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. K uvedenému závěru se Nejvyšší správní soud přihlásil i v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009-121. V rozsudku ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012-45, Nejvyšší správní soud dále rozvedl, že: „V případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

*vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost.“ (citováno z bodu 28 rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 351/2019 ze dne 17. 2. 2021; důraz v textu přidán žalovaným).*

27. Argumentace žalobce, že odvolání nevyřízené do dne 31. 12. 2020 je nutné posoudit jako námitku a postoupit ji k vyřízení správci daně, je podle názoru žalovaného absurdní. Aplikace nové právní úpravy bez dalšího by pak byla rovněž v rozporu se zákazem retroaktivity, tj. v rozporu s požadavkem legitimního očekávání a principem právní jistoty. Nad rámec výše uvedeného žalovaný podotýká, že konstrukce žalobce, v níž tento namísto řádného vyřízení odvolání vedení řízení před prvostupňovým správcem daně, působí zjevně účelově, neboť žalobce tímto odmítá postup, který mu poskytuje ochranu jeho práv v podobě zachování jeho práva na vyřízení podaného odvolání, tzn. přezkum zákonnosti rozhodnutí o přiznání úroku provedeného v odvolacím řízení odvolacím orgánem při zachování zásady dvojinstančnosti řízení.
28. Stran námitky „B“ žalovaný připomněl, že obdobnou námitku vznesl žalobce již v odvolání, přičemž žalovaný se s touto námitkou řádně vypořádal v bodech 25 a násl. napadeného rozhodnutí, přičemž na tomto vypořádání trvá. Toliko ve stručnosti pak žalovaný k předmětné námitce zdůraznil, že ačkoliv žalobce vychází z premisy, podle které došlo ke „konkludentnímu“ vyměření nadměrného odpočtu na DPH za zdaňovací období květen 2013 ve výši 1 006 499 Kč, neodpovídá tato premisa skutečnosti. Ke „konkludentnímu“ vyměření daně ve smyslu § 139, § 140 odst. 1 a § 147 daňového řádu za toto zdaňovací období totiž u žalobce nikdy nedošlo, neboť správce daně daňovou povinnost žalobce stanovil na základě výsledku daňové kontroly, a zejména rozdílně oproti žalobcem podanému daňovému přiznání. S ohledem na uvedené tak nelze přisvědčit námitce, podle které měl být při výpočtu úroku zohledněn „konkludentně“ vyměřený nadměrný odpočet za zdaňovací období květen 2013.
29. Žalovaný dále doplnil, že v okamžiku, kdy byl platební výměr vydáván, správce daně vycházel z tehdy platného výkladu, že mezinárodní dožádání staví lhůtu pro stanovení daně. Tento výklad byl změněn v reakci na judikaturu Nejvyššího správního soudu, kdy konkrétně v rámci rozsudku ze dne 9. 11. 2017, č.j. 10 Afs 206/2017-39, soud označil tento názor finanční správy za nesprávný. Ačkoliv je nyní nesporné, že rozhodnutí ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, kterým byla žalobci vyměřena DPH za zdaňovací období květen 2013, bylo vydáno po uplynutí prekluzivní lhůty, nabylo toto rozhodnutí v důsledku absence odvolání právní moci a jako takové při zohlednění zásady presumpce správnosti správních aktů představuje závazné rozhodnutí. Žalovaný podotkl, že zmíněné rozhodnutí nebylo zrušeno ani prostřednictvím dozorcího prostředku (kdy v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně finanční správa nedisponuje řádným či mimořádným opravným prostředkem, kterým by bylo možné tento platební výměr změnit), popř. soudního přezkumu, a proto vyvolalo právní účinky s tím spojené. Pokud jde o žalobcem zmiňovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49, soud v něm sice konstatuje, že daňová kontrola za zdaňovací období květen 2013 byla od 16. 11. 2016 do 18. 7. 2017 (čili po uplynutí lhůty pro stanovení daně) nezákonným zásahem, avšak dále rozsudek samostatně nepojednává o zákonnosti platebního výměru. Otázkou platnosti zmíněného

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

platebního výměru se oproti tomu explicitně zabýval Krajský soud v Plzni v rámci rozsudku č.j. 30 Af 51/2018-43, v němž soud mimo jiné uvedl: „*Jelikož nezákonnost předmětného platebního výměru nebyla stanoveným postupem napravena, je platebním výměr, ač vadný ve smyslu nezákonný, v souladu s presumpcí správnosti správního aktu závazný a je nutno jej respektovat.*“

30. K žalobcovu odkazu na nález Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, se žalovaný vyjádřil již v bodě 26 napadeného rozhodnutí, na který odkázal. Žalovaný shrnul, že jelikož žalobcem citovaný nález řešil situaci, kdy finanční správa s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty daňovému subjektu daň vůbec nevyměřila, nejedná se o přílehlavý rozsudek na posuzovaný případ, když v žalobcově věci došlo k faktickému vyměření daně (avšak odlišně od daňového tvrzení, v němž žalobce vykázal nadměrný odpočet), a žalobce se proti takto vyměřené dani neodvolal.
31. Žalovaný na podkladě výše uvedeného navrhl žalobu zamítnout.

#### [IV] Posouzení věci soudem

32. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
33. Při jednání před soudem dne 15. 11. 2023 zástupce žalobce i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované argumentaci.
34. Žaloba není důvodná.
35. Ohledně námítky A soud uvážil následovně.
36. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 12. 2022, č.j. 7 Afs 162/2022-29 (rozhodnutí kasačního soudu jsou k dispozici na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz)), uvážil o skutkově shodné situaci následovně: „*[10] Dosavadní rozhodovací praxe krajských soudů se vskutku rozchází v otázce nazírání na věcnou příslušnost stěžovatele rozhodnout o odvoláních ve věcech úroků z prodlení, která byla podána před 1. 1. 2021, kdy vstoupila v účinnost novela č. 283/2020 Sb., nicméně bylo o nich rozhodnuto až po tomto datu. Tato otázka přitom dosud nebyla kasačním soudem řešena.*

*[11] Krajský soud v Českých Budějovicích dospěl ve svém rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 57 Af 6/2021-35, k závěru, že Odvolací finanční ředitelství je i po 1. 1. 2021 věcně příslušné rozhodnout o odvoláních ve věcech úroků z prodlení, pokud odvolání byla subjektem daně podána před tímto datem. Naopak v předcházejícím řízení v rámci nyní projednávané věci v záhlaví označeným rozsudkem Krajský soud v Hradci Králové vyslovil nicotnost rozhodnutí stěžovatele podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu. Dospěl totiž k závěru, že odvolací řízení zahájené přede dnem 31. 12. 2020 musí být v souladu s bodem 12 přechodných ustanovení dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021, které již umožňuje podat pouze námitku.*

*[12] NSS se v nyní projednávané věci v zásadě ztotožnil s právním názorem Krajského soudu v Českých Budějovicích, vyjádřeným v rozsudku ze dne 27. 4. 2022, č. j. 57 Af 6/2021-35. Stěžovatel v důsledku nabytí účinnosti novely č. 283/2020 Sb. dne 1. 1. 2021 neztratil svoji věcnou příslušnost rozhodnout o odvoláních ve věcech úroků z prodlení, která byla řádně podána podle předchozí právní úpravy, a o kterých nebylo v den nabytí účinnosti nové úpravy rozhodnuto. Rozhodnutí stěžovatele vydaná v takto vedených odvolacích řízeních proto nelze považovat za nicotná z důvodu nedostatku věcné příslušnosti. Je tomu tak z následujících důvodů.*

*[13] Podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu platí, že nicotné je rozhodnutí, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný.*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[14] Podle § 252 odst. 6 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Jelikož daňový řád v tomto znění nestanovil jinak, bylo proti platebním výměrům na úrok z prodlení v souladu s § 109 odst. 1 daňového řádu přípustné odvolání.

[15] Dne 1. 1. 2021 nabyla účinnosti novela č. 283/2020 Sb. Podle § 251a daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, nově platí, že proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku.

[16] Krajský soud v projednávané věci dospěl k závěru, že odvolací řízení zahájené před 31. 12. 2020 a v okamžiku nabytí účinnosti nové právní úpravy ještě neskončené musí být dokončeno podle daňového řádu účinného ode dne 1. 1. 2021. Nová úprava však již umožňuje podat ve věci úroků z prodlení pouze námitku, nikoli odvolání. K tomuto datu tak stěžovatel podle krajského soudu ztratil věcnou příslušnost k projednání a rozhodnutí odvolání ve věci úroků z prodlení, byť podanému za účinnosti staré právní úpravy.

[17] Pokud jde o časovou působnost právních norem, je nutné zdůraznit, že s ohledem na princip právní jistoty a ochranu důvěry subjektů regulace v právo musí být jakýkoliv případ retroaktivity zakotven výslovně v zákoně. Zákon také musí vyřešit s tím spojené případy tak, aby nabytá práva byla řádně chráněna (srov. např. náleží Ústavního soudu ze dne 10. 12. 1992, sp. zn. Pl. ÚS 78/92, N 15/1 SbNU 77, či náleží Ústavního soudu ze dne 8. 6. 1995, sp. zn. IV. ÚS 215/94, N 30/3 SbNU 227). Nauka i soudní praxe nicméně rozlišují mezi pravou retroaktivitou a retroaktivitou nepravou (např. náleží Ústavního soudu ze dne 4. 2. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 21/96, N 13/7 SbNU 87, č. 63/1997 Sb., či rozsudek NSS ze dne 21. 2. 2018, č. j. 1 As 344/2017-54). O nepravou retroaktivitu jde v případě, že právní vztahy hmotného i procesního práva, které vznikly za platnosti práva starého, se ode dne účinnosti nového zákona řídí právem novým. Na rozdíl od pravé (tj. skutečné) retroaktivity, nepravá je v právním státě přípustná, avšak jen potud, pokud ostatní (intertemporální) ustanovení právního předpisu nestanoví se zřetelem na zvláštnosti některých právních vztahů něco jiného (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 12. 7. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 3/94 (N 38/1 SbNU 279, č. 164/1994 Sb.)).

[18] Pokud jde o retroaktivitu procesních norem, soudní praxe se přiklání k tomu, že pokud chybí v zákoně přechodná ustanovení, uplatní se jako výchozí princip nepravá retroaktivita (srov. rozsudky NSS ze dne 25. 7. 2007, č. j. 1 Azs 55/2006-60, č. 1349/2007 Sb. NSS, ze dne 25. 3. 2009, č. j. 2 As 83/2008-124, ze dne 31. 12. 2009, č. j. Komp 6/2009-35, č. 2021/2010 Sb. NSS, či usnesení zvláštního senátu pro rozhodování některých kompetenčních sporů soudu ze dne 24. 11. 2004, č. j. Konf 3/2003-18, č. 485/2005 Sb. NSS). Tento přístup ostatně potvrdil i Ústavní soud (srov. náleží Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 2989/16 ze dne 22. 11. 2016). Limitem je nicméně i v tomto případě ochrana procesních práv účastníků řízení (srov. např. usnesení NSS ze dne 13. 5. 2003, č. j. 6 Ads 23/2003-12).

[19] Z citovaných judikатурních závěrů plyne, že nepravá retroaktivita je v rovině procesních pravidel nejen zásadně přípustná, ale obecně i pravidlem. Nové procesy a nová řízení, zahájená za účinnosti nové úpravy, budou probíhat podle nové úpravy, a to i tehdy, kdy jejich věcný podklad či předchozí fáze řízení probíhaly za úpravy předchozí. Současně je však zdůrazňována potřeba zohlednit přechodná ustanovení dotčeného předpisu a požadavek, aby případná retroaktivita právních norem nebyla na újmu procesním právům účastníků řízení.

[20] Vztaženo na dotčená procesní ustanovení daňového řádu, typickým případem obecně přípustné nepravé retroaktivity bude podání námítky ve smyslu § 251a daňového řádu, ve znění

účinném od 1. 1. 2021, za účinnosti nové právní úpravy (tj. až po 1. 1. 2021), byť byl úrok z prodlení vyměřen na základě hmotněprávních pravidel a procesním postupem právní úpravy předchozí. V takovém případě jsou v minulosti vzniklé vztahy dotčeny pouze do budoucna, jelikož podáním námitky dochází k zahájení nového řízení a toto řízení bude vedeno ryze podle nové právní úpravy. Obdobným případem obecně přípustné nepravé retroaktivity může být i změna procesního postupu v již zahájeném řízení, jež se pouze dokončí podle nové právní úpravy. To se však může stát jenom za podmínky, že přesun či změna příslušnosti v rámci již probíhajících řízení bude výslovně předvídána v přechodných ustanoveních, a rovněž za podmínky, že nedojde k újmě na procesních právech účastníků řízení.

[21] Projednávaný případ se však od právně předestřených situací odlišuje. Nejedná se o žádnou nepravou retroaktivitu ve smyslu naznačeném výše, ale vlastně o retroaktivitu pravou: přístup krajského soudu by měl za následek zpětnou rekvalifikaci již jednou učiněného podání žalobkyně na podání jiné, a zároveň by ji zbavil opravného prostředku, který předtím měla k dispozici, a to vše při absenci jakéhokoliv výslovného ustanovení v přechodných ustanoveních novely č. 283/2020 Sb. (nechávejte přitom stranou otázku, zda by podobný postup byl vůbec ústavně konformní i při existenci výslovného přechodného ustanovení v tomto smyslu).

[22] Žalobce podal dne 21. 1. 2020 odvolání vedoucí k vydání napadeného rozhodnutí stěžovatele. Odvolání bylo tedy podáno za účinnosti staré právní úpravy. Tím došlo v souladu s právní úpravou účinnou do 31. 12. 2020 k řádnému zahájení odvolacího řízení (§ 109 daňového řádu). K vedení tohoto odvolacího řízení byl v souladu s § 114 daňového řádu věcně příslušný odvolací orgán, jímž je správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Nadřízeným správcem daně finančního úřadu je přitom stěžovatel (§ 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o Finanční správě“). Stěžovatel tedy byl v okamžiku podání odvolání věcně příslušný k jeho projednání a rozhodnutí. Podle krajského soudu však došlo ode dne 1. 1. 2021 k zániku věcné příslušnosti stěžovatele, jelikož proti postupu správce daně ve věci úroků z prodlení může být v důsledku novely č. 283/2020 Sb. podána námitka, nikoli odvolání.

[23] Změna příslušnosti pro dříve zahájené a probíhající řízení o odvolání, jak ji dovozuje krajský soud v projednávané věci, tudíž není případem v zásadě přípustné nepravé retroaktivity. V důsledku přijetí právního závěru krajského soudu totiž nedochází pouze ke změně procesního postupu v určitém řízení, nýbrž k popření samotné existence řízení o opravném prostředku. To navíc zpětně k okamžiku podání odvolání, které však bylo učiněno zcela v souladu s tehdy rozhodnou právní úpravou. Jinými slovy, závěr krajského soudu přijatý v projednávané věci vlastně zpětně rekvalifikuje řádně podané odvolání na námitku. Takový významný důsledek by však musel být výslovně předvídán právní úpravou, která by stanovila, který orgán a jakým způsobem má zahájené řízení dokončit (kupř. výslovným ustanovením v přechodných a závěrečných ustanoveních, které by stanovilo, že po nabytí účinnosti nové právní úpravy má být na podání učiněná podle staré právní úpravy a k tomuto dni nerozhodnutá pohlíženo jako na podání jiná, či že má být rozhodováno o nich přesunuto k jinému orgánu, apod.).

[24] Žádné ustanovení, které by výslovně přeneslo věcnou příslušnost pro dokončení řádně zahájených řízení o odvolání na jiný orgán, však v přechodných ustanoveních k novele č. 283/2020 Sb. neexistuje. Předně je třeba poukázat na samotné znění § 251a daňového řádu, účinné od 1. 1. 2021, podle něhož proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplácením úroku „je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku“. Toto ustanovení nijak nemění zákonem stanovenou věcnou příslušnost stěžovatele v již zahájených řízeních o odvolání (§ 114 daňového řádu). Opačný závěr poté neplyne ani z přechodných ustanovení novely č. 283/2020 Sb. Ani ta

neobsahují žádný jednoznačný příkaz, který by přenesl věcnou příslušnost řádně založenou za předchozích právních předpisů na jiný orgán (např. prvostupňový správní orgán, jak v projednávané věci dovozuje krajský soud).

[25] Bod 12 přechodných ustanovení, na kterém staví svoji argumentaci krajský soud, pouze stanoví, že na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle daňového řádu v předchozím znění se od nabytí účinnosti novely č. 283/2020 Sb., uplatní daňový řád v novém znění. Právní úprava odvolacího řízení podle § 109 a násl. daňového řádu nicméně nebyla novelou č. 283/2020 Sb. nijak dotčena. V již zahájených řízeních o odvolání se za účinnosti staré právní úpravy postupovalo stejně, jako se postupuje za právní úpravy nové. Stejně tak se nezměnilo pravidlo stanovující věcnou příslušnost správce daně k projednání podaného odvolání (§ 114 daňového řádu). Pokud proto stěžovatel pokračoval v řádně zahájeném řízení o odvolání i po 1. 1. 2021, mohl spoléhat na nezměněnou právní úpravu obsaženou v § 109 a násl. daňového řádu, a to včetně § 114 daňového řádu, který zakládá jeho věcnou příslušnost o takovém řádně podaném odvolání rozhodnout.

[26] Důvodová zpráva k novele č. 283/2020 Sb. sice ve vztahu k bodu 12 přechodných ustanovení obecně uvádí, že aplikace nové procesně-právní úpravy na „staré“ úroky se vztahuje na veškerá řízení a postupy, ať k již zahájení došlo před, anebo po změně právní úpravy. Konkrétní příklady, které důvodová zpráva uvádí, se však zásadně liší od řízení o odvolání, které se v důsledku novely č. 283/2020 Sb. nezměnilo a u něhož změnu věcné příslušnosti zákon ani důvodová zpráva nepředpokládala. Důvodová zpráva konkrétně poukazuje na aplikaci ustanovení § 251a odst. 3, § 251b odst. 3, či § 251c odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021, jež se týkají vyrozumívání daňového subjektu o předpisu úroku či předepisování úroku do evidence daní. Uplatnění nové úpravy na tato řízení a postupy však pouze prospektivně mění procesní postup při předepisování úroků z prodlení. V žádném případě nedochází ke zpětné změně věcné příslušného orgánu s účinky do minulosti, ani k faktické requalifikaci řádně uplatněného opravného prostředku za opravný prostředek jiný.

[27] Úmysl zákonodárce vyjádřený v důvodové zprávě naopak hovoří ve prospěch závěru, že stěžovatel si zachoval věcnou příslušnost k dokončení řízení o odvolání, která byla řádně podána za účinnosti staré právní úpravy. Bod 6 přechodných ustanovení totiž stanoví, že již zahájená řízení o námitce se dokončí podle dosavadní právní úpravy. Podle důvodové zprávy je smyslem tohoto přechodného ustanovení ochrana vzniklých, anebo legitimně předpokládaných práv účastníků řízení. Podle právní úpravy obsažené v daňovém řádu účinném do 31. 12. 2020 totiž mohou daňové subjekty proti rozhodnutí o námitce podat odvolání. Pokud však bylo úmyslem zákonodárce umožnit subjektům daně podat proti rozhodnutí o námitce, jež byla řádně uplatněna za staré právní úpravy, odvolání, k němuž by byl podle § 114 daňového řádu i nadále příslušný stěžovatel, to samé musí tím spíše platit i pro již probíhající řízení o odvolání (a to jak odvolací řízení, kterým námitka nepředcházela, tak těm, které míří proti rozhodnutím o odvolání vydaných správcem daně v rámci autoremedury, jako je tomu v právě projednávaném případě).

[28] Subjekt daně, který za účinnosti staré právní úpravy řádně podal odvolání proti platebnímu výměru doměřujícímu mu úrok z prodlení, resp. proti následnému rozhodnutí o odvolání prvostupňového orgánu v rámci autoremedury, totiž mohl legitimně předpokládat, že řádně zahájené odvolací řízení bude dokončeno tak, že o odvolání bude rozhodnuto. Závěr přijatý krajským soudem v projednávané věci, podle něhož s účinností od 1. 1. 2021 stěžovatel není věcně příslušný k projednání odvolání ve věci úroků z prodlení, nicméně toto právo účastníků řízení na řádné vyřízení podaných odvolání zkracuje. Nepřípustně tak zasahuje do právní jistoty a legitimního očekávání daňového subjektu.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[29] *Přístup krajského soudu, který navíc předpokládá v podstatě překvalifikování dříve podaného odvolání na námitku, by navíc v některých případech daňovému subjektu upřel i jeho právo na přezkum rozhodnutí v rámci jedné (správní) instance, na které mohl tento subjekt daně legitimně spoléhat. Řízení o námitce totiž v řadě případů již mohlo proběhnout před podáním odvolání (pokud odvolání podané před 1. 1. 2021 mířilo proti rozhodnutí o námitce), či se k podanému odvolání mohl prvostupňový orgán již vyjádřit (v rámci autoremedury podle § 113 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jako je tomu v právě projednávané věci).*

[30] *Lze proto shrnout, že právní rámec daňového řádu účinný od 1. 1. 2021 nepřenáší věcnou příslušnost rozhodovat o dříve řádně podaných odvoláních ze stěžovatele na prvostupňového správce daně, jenž by měl nově tato odvolání posoudit jako námitku. Takový právní následek přijetí novely č. 283/2020 Sb. nejen nemá oporu v zákonné úpravě a přechodných ustanoveních, ale byl by též v rozporu se zákazem retroaktivity.*

[31] *Z uvedeného plyne, že stěžovatel byl věcně příslušný rozhodnout o odvolání ve věci úroků z prodlení, které bylo řádně podáno podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, pokud do tohoto data nebylo odvolací řízení pravomocně skončeno. Nová právní úprava daňového řádu, podle níž proti postupu správce daně v souvislosti s předepsáním a vyplacením úroku lze podat pouze námitku, o které rozhoduje dotčený prvostupňový správce daně, proti němuž námitka míří (§ 251a odst. 4 ve spojení s § 159 odst. 2 daňového řádu, ve znění účinném od 1. 1. 2021), se uplatní pouze na námitky podané po 1. 1. 2021.*

[32] *Rozsudek krajského soudu, podle něhož je z důvodu nedostatku věcné příslušnosti stěžovatele napadené rozhodnutí nicotné ve smyslu § 106 odst. 2 písm. a) daňového řádu, je proto věcně nesprávný, a tedy nezákonný.“*

37. *Krajský soud v Plzni se ztotožnil s argumentací Nejvyššího správního soudu, potažmo Krajského soudu v Českých Budějovicích, tedy se závěrem, že žalovaný byl i od 1. 1. 2021 věcně příslušný rozhodnout o žalobcově odvolání ve věci úroků z prodlení, které bylo řádně podáno podle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, pokud do tohoto data nebylo odvolací řízení pravomocně skončeno. Námitka „A“ proto nebyla důvodná.*
38. *Stran námitky B soud uvážil následovně.*
39. *Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49, akcentovaný v žalobě, vyslovil ve výroku I. toto: „Žaloba na určení, že daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670906/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, a daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670866/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, byla nezákonným zásahem, se ve vztahu k časovému úseku provádění daňové kontroly ode dne 15. 11. 2013 do 15. 11. 2016 zamítá.“ Výrokem II. onoho rozsudku pak krajský soud vyjevil toto: „Daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období leden 2011 až duben 2013 a červen 2013 až září 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670906/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, a daňová kontrola daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 zahájená žalovaným u žalobce protokolem ze dne 15. 11. 2013, čj. 1670866/13/2301-05603-401100, a ukončená protokolem ze dne 18. 7. 2017, čj. 1474013/17/2301-62563-401100, byla v období od 16. 11. 2016 do 18. 7. 2017 nezákonným zásahem.“ Rozsudek ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49, obstál i*

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v řízení před Nejvyšším správním soudem, který kasační stížnost proti uvedenému rozhodnutí krajského soudu zamítl rozsudkem ze dne 12. 9. 2018, č.j. 1 Afs 79/2018-29.

40. Žalobce je toho názoru, že „*právní mocí rozsudku Krajského soud v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49 došlo ke konkludentnímu vyměření nadměrného odpočtu na DPH za květen 2013, jak jej žalobce vykázal v řádném daňovém tvrzení ve výši 1 006 499 Kč.*“ Žalobce na podporu vyjeleného názoru odkázal na závěry nálezů Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09.
41. Krajský soud se s tímto názorem neztotožnil.
42. Stran takového názoru je primárně nezbytné připomenout rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 12. 8. 2020, č.j. 30 Af 51/2018-43, kde zdejší soud k platebnímu výměru na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 (= platební výměr ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054) konstatoval mj. toto: „*Platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, je nezákonný, nikoli však nicotný, neboť daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2013 byla vyměřena / doměřena po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení (§ 148 daňového řádu). O tomto platebním výměru ovšem nemohl rozhodovat odvolací orgán, protože žalobce se proti němu neodvolal, a uvedený platební výměr nemohl být zrušen v přezkumném řízení, protože názor Nejvyššího správního soudu stran stavění běhu prekluzivní lhůty byl vysloven až dne 9. 11. 2017 a přezkoumání rozhodnutí o stanovení daně lze naříditi pouze, pokud neuplynula lhůta pro stanovení daně (§ 122 odst. 3 věta první daňového řádu). Jelikož nezákonnost předmětného platebního výměru nebyla stanoveným postupem napravena, je platebním výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, ač vadný ve smyslu nezákonný, v souladu s presumpcí správnosti správního aktu závazný a je nutno jej respektovat.*“
43. Nejvyšší správní soud uvedené závěry zdejšího soudu aproboval a v rozsudku ze dne 7. 10. 2021, č.j. 6 Afs 263/2020-46 (kterým byla zamítnuta kasační stížnost proti rozsudku ze dne 12. 8. 2020, č.j. 30 Af 51/2018-43), vyjevil mj. toto: „*[19] S ohledem na závaznost (materiální aspekt právní moci) rozhodnutí o stanovení daně (platebního výměru) se správce daně při předpisu úroku z prodlení nemůže znovu zabývat otázkami, které byly s konečnou platností vyřešeny pravomocným platebním výměrem zakládajícím daňovou povinnost. O tato východiska se opírá již rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004-62, č. 1182/2007 Sb. NSS, vztahující se k předchozí právní úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb. o správě daní a poplatků, na který v napadeném rozsudku odkázal krajský soud. Závěr krajského soudu, že „v řízení týkajícím se úroku z prodlení nelze úspěšně napadnout samotnou daňovou povinnost“, vychází z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, který shodné závěry přímo ve vztahu k úroku z prodlení dle § 252 daňového řádu vyslovil např. v rozsudku ze dne 15. 4. 2020, č. j. 1 Afs 9/2019-35, viz bod [20]; nebo dříve v rozsudku ze dne 4. 4. 2013, č. j. 7 Afs 51/2012-42, či rozsudku ze dne 4. 10. 2018, č. j. 10 Afs 115/2017-37).*

[20] V souzené věci došlo platebním výměrem ze dne 21. 7. 2017 k vyměření daně z přidané hodnoty stěžovateli za příslušné zdaňovací období s konečnou platností. Stěžovatel nevyužil možnosti se proti němu bránit odvoláním, případně následně žalobou ve správním soudnictví. Platební výměr tak nabyl právní moci a otázka vlastního vyměření daně jím byla vyřešena závazně a nezměnitelně.

[21] Stěžovatel se nyní pokouší prolomit závěr o pravomocně stanovené dani v jiném řízení, konkrétně v řízení, v němž je přezkoumáván platební výměr ze dne 8. 12. 2017, kterým byl

*stěžovatel vyrozuměn o předpisu úroku z prodlení vzniklého ze zákona (§ 252 odst. 2 daňového řádu) a navázaného na prodlení s úhradou splatné daně (§ 252 odst. 1 daňového řádu). Splatnost se přitom rozumí původní splatnost daně (§ 135 odst. 3 daňového řádu), nikoli náhradní den splatnosti uvedený v platebním výměru správce daně (§ 139 odst. 3 téhož zákona).*

*[22] Prolomit právní moc a závaznost platebního výměru o vyměření daně však nelze učinit ani z důvodu spočívajícího ve vyměření daně po uplynutí prekluzivní lhůty pro její stanovení. Jak v této souvislosti v napadeném rozsudku přesvědčivě vysvětlil krajský soud. Tato vada by zakládala nezákonnost rozhodnutí, nikoli však jeho nicotnost, k níž by soud byl povinen přiblížit z úřední povinnosti. I nezákonné rozhodnutí, je-li v právní moci, je závazné a nezměnitelné, a krajský soud správně poukázal na presumpci jeho správnosti a jeho závaznost.“*

44. Dlužno poznamenat, že Nejvyšší správní soud konfrontoval tyto jednoznačné závěry i s nálezy Ústavního soudu ve věcech sp. zn. I. ÚS 1169/07, sp. zn. IV. ÚS 816/07 a sp. zn. IV. ÚS 2701/08, resp. rozsudky kasačního soudu ve věcech sp. zn. 6 Afs 185/2016, sp. zn. 9 Afs 72/2012, sp. zn. 7 Afs 68/2013 a sp. zn. 2 Afs 338/2018.
45. Na základě výše uvedeného proto (zdejší) soud opakuje, že platebním výměrem ze dne 21. 7. 2017, č.j. 1492067/17/2301-52521-405054, jakkoliv byl vadný ve smyslu nezákonný, došlo k vyměření daně z přidané hodnoty žalobci za zdaňovací období květen 2013 s konečnou platností. Žalobce nevyužil možnosti se proti němu bránit odvoláním, případně následně žalobou ve správním soudnictví, a platební výměr tak nabyl právní moci a otázka vlastního vyměření daně jím byla vyřešena závazně a nezměnitelně.
46. Aplikováno na nyní souzenou věc – byl-li, resp. je-li tu pravomocný platební výměr na daň z přidané hodnoty (žalobci) za zdaňovací období květen 2013, je lichý názor o jakémkoliv konkludentním vyměření uvedené daně za předmětné zdaňovací období, tedy ani skrze označený rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 8. 2. 2018, č.j. 30 A 159/2017-49.
47. Žalobce nemůže svůj názor obhájit ani pomocí závěrů vyslovených v nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Jak správně konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí, resp. ve vyjádření k žalobě, uvedený nálezný řešil situaci, kdy finanční správa, s ohledem na uplynutí prekluzivní lhůty, daňovému subjektu daň vůbec nevyměřila. V žalobcově věci však k faktickému vyměření daně došlo (avšak odlišně od daňového tvrzení, v němž žalobce vykázal nadměrný odpočet), a žalobce se proti takto vyměřené dani neodvolal (viz výše).
48. Shrnuto, byl správný postup správce daně, když byla hodnota, z níž byl počítán úrok, snížena (i) o částku předpisu daně za zdaňovací období květen 2013 (451 728 Kč), včetně úroku z prodlení (196 490 Kč). Soud proto žalobu jako nedůvodnou zamítl podle § 78 odst. 7 soudního řádu správního.

#### [V] Náklady řízení

49. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobci, který ve věci úspěch neměl. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

#### Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 15. 11. 2023

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.